

Книга “Трансфертне ціноутворення: український варіант”

Частина книги. “Історія. Як це було в США”

Безсумнівно, США є державою-першопрохідцем у трансферному ціноутворенні. У першу чергу це наслідок швидких темпів зростання американської економіки після Другої світової війни, тобто в період, відомий як післявоєнний економічний бум, епоха Кейнса або золотий вік капіталізму.

Процес розквіту економіки США, супроводжуваний збільшенням кількості та прибутковості транснаціональних компаній, вимагав пропорційності зростання корпоративних відрахувань до федерального бюджету. Спеціальне законодавство, що детально регулює питання трансфертного ціноутворення, приймалося в США поступово, починаючи з середини 1960-х.

Однак, що показово, – незважаючи на введення законодавчих обмежень у трансферне ціноутворення, з плином часу частка корпоративних податків у надходженнях федерального бюджету США помітно скорочувалася. Якщо в 1952р. частка податку на прибуток корпорацій у загальних надходженнях до федерального бюджету склала 32,1%, то аналогічний показник у 2012р. – 8,9%. Для порівняння: у 1952р. податки фізичних осіб склали 42,2% від загальних надходжень федерального бюджету США. Податок з фонду оплати праці – 9,7%. Поточні показники цих же податкових надходжень (за даними Конгресу США) – 41,5% і 40,0% відповідно. Окремо відзначимо, що ставка податку на прибуток у США є однією з найвищих у світі і становить 35%.

Очевидно, що законодавче регулювання ТЦО не стало особливою перешкодою для американських транснаціональних корпорацій в оптимізації оподаткування.

Такий стан речей спричинив запізнілу стурбованість влади США. Враховуючи те, що кризові явища 2008-2013рр. вплинули і на безпрецедентне зростання бюджетного дефіциту федерального бюджету (у 2012р. дефіцит склав рекордні, за даними МВФ, 8,5% ВВП, а державний борг США – \$ 167 трлн., тобто 106,5% ВВП), влада серйозно зацікавилася прибутками своїх транснаціональних компаній. Особливу увагу привернули залишки грошової маси на офшорних рахунках ТНК в сумі більш ніж \$ 1 трлн. Ці кошти недоступні для виплати дивідендів, викупу акцій або будь-яких інших форми інвестування в економіку США.

Тим не менш, на що може розраховувати влада США, посилюючи контроль у сфері трансфертного ціноутворення? Трансферне законодавство США істотно відрізняється від законодавства інших зацікавлених країн.

Однією з основних норм Податкового кодексу США (Internal Revenue Code, – IRC), що регулюють трансферне ціноутворення, є § 482 частини III підрозділу «Е» розділу 1 підглави «А» глави 26 кодифікованого законодавства США – *«Перерозподіл доходів і відрахувань між платниками податків»*. Відповідно до цієї статті: *«У разі якщо дві або більше організації, або група підприємств, або суб'єкти господарювання (незалежно від їх взаємопов'язаності, факту створення або реєстрації в США), знаходяться у власності, або ж під прямим або непрямим контролем (впливом), Секретар може розділити, розподілити (перерозподілити) валовий дохід, відрахування, кредити або пільги між такими організаціями, групою підприємств або суб'єктами господарювання, – у тому випадку, якщо він вирішить, що такий поділ, розподіл (перерозподіл) присіче ухилення від сплати податків, або буде сприяти більш чіткому відображенню доходу такої організації, групи підприємств або суб'єктів господарювання. У разі будь-якої передачі нематеріальних активів або надання дозволу на користування нематеріальними активами (у контексті § 936 (h) (3) (B)), дохід щодо такої передачі або дозволу повинен зіставлятися з доходом, одержаним безпосередньо від володіння такими*

нематеріальними активами».

Як впливає зі змісту вищенаведеного параграфу, в США на федеральному законодавчому рівні закріплено принцип гнучкого підходу до вибору поведінки в ТЦО. Таку позицію можна пояснити тим, що трансфертному ціноутворенню властива невизначеність щодо вибору найбільш точного методу розрахунку ціни. Що, у свою чергу, пов'язано з великою кількістю чинників, здатних впливати на формування трансфертної ціни.

Є й інші параграфи Податкового кодексу США, якими в меншій мірі, але більш адресно регулюється питання трансфертного ціноутворення в специфічних випадках: § 332 «Ліквідація дочірніх підрозділів», § 361 «Невизнання прибутку або збитку для корпорації, підхід до розподілу», § 6038 «Надання звітності щодо іноземних корпорацій і партнерств» і т.д.

Федеральною податковою службою Міністерства фінансів США розроблені також регуляторні підзаконні нормативні акти, якими деталізований і роз'яснено порядок застосування трансфертного ціноутворення. Найбільш важливими є регуляторні акти, видані для належного правозастосування § 482 Податкового кодексу США: Правила 26 CFR 1.482 (видано 11 липня 2006г.). Трохи пізніше, – 1 серпня 2006р. Федеральною податковою службою Міністерства фінансів США виданий також Збірник правил «Визначення доходу та відрахувань від операцій з нематеріальними активами».

До методів ТЦО, найбільш часто використовуваних в США, відносять:

1) *метод порівнянної рентабельності (CPM – **comparable profits method**). Індикатори методу – операційна рентабельність, операційний прибуток до витрат (**berry ratio**), маржа на витрати, інше;*

2) *метод порівнянних угод;*

3) *метод розподілу залишкового прибутку (**residual profit split**).*

У той же час, найкращим методом визначення трансфертної ціни вважається той метод, який забезпечує досягнення визначення ціни відповідно з правилом **“витягнутої руки”**. Платник податків, так само як і податкова служба, має право використовувати той метод, який краще підходить для конкретної ситуації.

З іншого боку, як зазначив суддя Верховного Суду США Дж. Сандерленд, – *«Право платника податків уникати сплати податків з використанням усіх дозволених законом способів ніким не може бути оскаржене. Кожен має право вести свої фінансові справи таким чином, щоб звести відповідні платежі до мінімуму ...»*. Тому не дивний той факт, що ті компанії в США, які потрапляють під регулювання та контроль у сфері ТЦО, оплачують послуги адвокатів, податкових консультантів, метою яких є пошук законних способів уникнення оподаткування.

Доповіді Підкомітету з розслідування сенату США свідчать про основний і найбільш популярному способі, який використовується гігантами ІТ-бізнесу, – Microsoft, Hewlett-Packard, а також Apple для зниження податкового навантаження. Він полягає у виведенні коштів на рахунки закордонних офшорних підконтрольних компаній, в той же час, як дивіденди акціонерам у США (на прикладі Apple) виплачуються за рахунок емісії облігацій. Таким чином, американські ІТ-гіганти отримують безстрокову відстрочку сплати податку на прибуток від «активного бізнесу» контрольованих офшорних структур до того часу, поки цей прибуток не повернено в США.

Крім того, слід окремо відзначити, що витрати вказаних ІТ-гігантів переносились в більшій частині на ті структури, які зареєстровані в США, тобто не розподіляють пропорційно між материнською і офшорними підконтрольними компаніями. У першу чергу це витрати за операціями з нематеріальними активами (інтелектуальною власністю, пов'язаної з винаходами, новими продуктами, розробками і т.д.), в яких визначити справедливу трансфертну ціну, використовуючи існуючі правила і методики, практично неможливо.

Зразком ухилення від оподаткування можна вважати ірландську компанію Apple Sales International (ASI), яка в 2009-2012 рр. заплатила Apple за договором про розподіл витрат материнської компанії приблизно \$ 5 млрд., в той же час як торгівля продукцією Apple забезпечила для ASI \$ 74 млрд.

Влада США прийняли превентивні заходи: у грудні 2008р. Мінфін опублікував тимчасові правила, якими визначається відповідність між внеском / витратами сторін і одержуваної ними вигодою; з грудня 2011р. правила стали постійними. Однак було дозволено зберегти умови для угод, укладених до 2008р., чим компанії користуються по даний час.

Як зазначив у своїй доповіді про корпорацію Apple голова сенатського комітету Кар Левін: *“Корпорація Apple не вдовольнилася простим переказом своїх доходів в офшорні зони. Вона пішла на щось більше. Вона створює офшорні компанії з капіталом в десятки мільярдів доларів, не реєструючись при цьому в якості податкового резидента ні в одному з місць”*. У свою чергу, в офіційній відповіді корпорація Apple м’яко апелювала Левіну, що не заперечує проти ухвалення змін в системі корпоративних податків у США, які радикально спростили б її.



Співавтор книги “Трансферне ціноутворення: український варіант” Роман Задорожній – генеральний директор фінансово-правової аутсорсингової компанії. Партнер Міжнародного аналітичного альянсу

Придбати книгу можна тут: [“Трансферне ціноутворення: український варіант”](#)

Доходи підприємця на загальній системі оподаткування

Раніше, в статті «Витрати СПД-фізичної особи на загальній системі оподаткування», розглядалось питання визнання та формування витрат. З доходами, як виявляється, все набагато легше.

Отже, при визначенні доходів підприємець на загальній системі оподаткування повинен врахувати, що:

- 1) кінцево оподатковується результат діяльності по підсумках року. Тобто, якщо в окремих місяцях – збиток, в окремих місяцях – прибуток від діяльності на протязі одного й того ж року, результати підсумовуються за всі місяці;
- 2) доходом для підприємця за загальним правилом є його виручка. Виручка визнається як в грошовій, так і в негрошовій формі. Негрошова форма, зокрема, – це операції з міні (бартер), або й інші операції, які не передбачають грошового розрахунку за поставлений товар (роботи, послуги).

Цитуючи ст. 177 Податкового кодексу:

177.1. Доходи фізичних осіб – підприємців, отримані протягом календарного року від провадження господарської діяльності, оподатковуються за ставками, визначеними в пункті 167.1 статті 167 цього Кодексу. 177.2. Об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця.

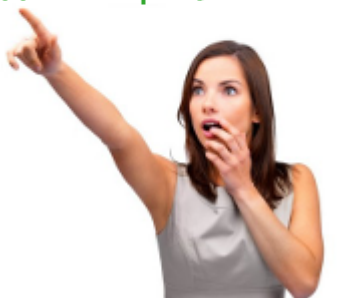
177.3. Для фізичної особи – підприємця, зареєстрованого як

платник податку на додану вартість, не включаються до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг).



При визначенні доходів, доцільно врахувати **позицію ДПА України:**

Вартість
обслуговування
підприємця
від 120 грн./міс.



- 1) Для визначення загального оподаткованого доходу застосовується касовий метод, а при визначенні витрат враховуються тільки ті витрати, які пов'язані з отриманням доходу та підтвердженні відповідними документами про їх оплату.
- 2) Сума отриманих дотацій на створення додаткових робочих місць для працевлаштування безробітних включається в доходи;
- 3) Відповідно до п. 177.10 ст. 177 розд. IV Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI **фізичні особи – підприємці зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат та мати підтверджуючі документи щодо походження товару. Форма Книги обліку доходів і витрат та порядок її ведення визначаються центральним органом державної податкової служби;**
- 4) Згідно зі ст. 177 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI для фізичної особи – підприємця, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, не

включаються до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг). Таким чином, **фізичні особи – підприємці, які працюють на загальній системі оподаткування та зареєстровані платниками ПДВ, в Книзі обліку доходів та витрат суми доходів і витрат відображають без ПДВ.**

5) Відповідно до п. 177.2 ст. 177 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця. При цьому оскільки виручкою фізичної особи – підприємця вважається дохід, отриманий у грошовій та негрошовій формі, то датою при формуванні загального оподаткованого доходу є дата фактичного надходження коштів на банківський рахунок (до каси) або отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів, тобто **застосовується касовий метод**. До складу витрат уключаються тільки витрати, пов'язані з отриманням доходу та підтверджені відповідними документами про їх оплату;

6) Власні кошти, які фізична особа – підприємець, що перебуває на загальній системі оподаткування, зараховує на розрахунковий розрахунок, не включаються до складу доходу (виручки у грошовій та натуральній формі) та не відображаються у Книзі обліку доходів та витрат;

7) Чи включається до складу доходу ФОП на загальній системі оподаткування сума транзитних коштів, перерахованих платнику за договором комісії, відповідно до якого платник отримує лише встановлений відсоток? – Фізична особа – підприємець на загальній системі оподаткування включає до складу доходу лише суму комісійної винагороди;

8) Чи є об'єктом оподаткування сума поворотної фінансової допомоги (позики) отримана ФОП на загальній системі

оподаткування? – Враховуючи те, що отримання фізичною особою – підприємцем поворотної фінансової допомоги (позики) відповідно до умов договору підлягає обов'язковому поверненню у визначений строк, то протягом дії договору сума поворотної фінансової допомоги не включається до складу доходу суб'єкта господарювання. При цьому, слід зазначити, якщо сума поворотної фінансової допомоги не повертається у визначений у договорі термін, то вона включається до складу доходів фізичної особи – підприємця та оподатковується на загальних підставах;

9) Чи включається до об'єкту оподаткування ФОП на загальній системі оподаткування сума кредиту, яка погашається ЮО – поручителем? – Враховуючи те, що кредит, отриманий фізичною особою – підприємцем від банку на розрахунковий рахунок підлягає поверненню, то дана сума кредиту не підлягає включенню до складу доходу. При цьому, якщо погашення кредиту здійснюється юридичною особою – поручителем, то дохід, в сумі погашеного поручителем кредиту, включається до складу доходу (виручки у грошовій та натуральній формі) та є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб за правилами, встановленими ст. 177 Податкового кодексу України;

10) Підприємець має право вільно користуватися коштами з розрахункового рахунку, який відкрито для здійснення підприємницької діяльності, за умови сплати всіх податків, зборів та інших платежів, передбачених чинним законодавством;

11) Сума депозиту, яка зараховується на розрахунковий розрахунок фізичної особи – підприємця, не включаються до складу доходу (виручки у грошовій та натуральній формі) та не відображаються у Книзі обліку доходів та витрат;

12) Обмежень щодо здійснення бартерних операцій (взаємозаліків) фізичними особами – підприємцями на загальній системі оподаткування не передбачено;

13) Якщо кредитором списується заборгованість фізичній особі

– підприємцю на загальній системі оподаткування, то сума списаної заборгованості включається до складу загального оподаткованого доходу фізичної особи – підприємця та оподатковується на загальних підставах;

14) Якщо отримана фізичною особою – підприємцем на його розрахунковий рахунок помилково перерахована сума коштів була повернута, то така сума не включається до складу доходу суб'єкта господарювання.

Департамент бухгалтерського аутсорсингу

Компанії “Вікторія”

Якщо Вам цікава фахова, неупереджена бізнес-інформація, приєднуйтеся до нас в fb



20-ОПП. Що це і з чим це їсти

Перш за все слід відзначити, що нормативне поле, яке визначає обов'язок подання ф. 20-ОПП, далеко не є чітким.

Розпливчасті визначення в Податковому кодексі та в

підзаконних актах, неоднозначні роз'яснення податкових органів дають ґрунт лише для хвилювань бухгалтерам та керівникам юридичних осіб, підприємцям.

Саме тому в цій статті намагатимемось (наскільки це можливо) розставити крапки над «і».

Загальне коло питань, які вимагають відповіді, є:

-
- 1) *про що йдеться в повідомленні за ф. 20-ОПП?*
 - 2) *на кого розповсюджується вимога подання ф. 20-ОПП?*
 - 3) *коли потрібно подавати ф. 20-ОПП?*
 - 4) *куди слід подавати ф. 20-ОПП?*
 - 5) *яка передбачена відповідальність за порушення порядку подання ф. 20-ОПП?*

Наші відповіді наступні:

1) Згідно п. 8.2 Порядку обліку платників податків і зборів №979 від 22.12.2010р. (zareєстрованого в Мін'юсті 30.12.2010р. за № 1439/18734, далі – Порядок), платник податків зобов'язаний інформувати податковий орган про:

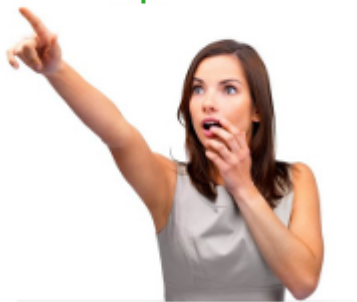
«Об'єкт оподаткування. Об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (далі – об'єкти оподаткування), **є майно та дії**, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються згідно з відповідними розділами

Податкового кодексу України.»

Якщо узагальнити вище смутновикладене до вигляду, доступного для загального розуміння, то можна сказати, що ф. 20-ОПП стосується інформування податкового органу про власні «дохідні об'єкти». Наприклад: інформувати потрібно про відкритий новий магазин або виробничий підрозділ. Такі «дохідні об'єкти» повинні володіти як матеріальною формою, так і мати зв'язок з діями, наприклад – отриманням доходу.



Вартість
обслуговування
підприємця
від 120 грн./міс.



Саме так це розуміють і ДПС, – в рекомендованому довіднику типів об'єктів оподаткування є різноманітні типи об'єктів, про які податківці хотіли б отримати інформацію від платників податків.

Згідно вказаного переліку, «дохідними об'єктами» в розумінні податкових органів є як магазини, склади, автобуси з автобусними станціями, контейнери, так і крематорії та кладовища, а також стриптиз-бари та митниці.

Таким чином, ф. 20-ОПП мала б (за розумінням податківців) відображати фотографію поточного стану активів платника податків: як власні, так і орендовані (отримані в користування) основні засоби та їх складові (будівлі, споруди, земельні ділянки транспорт тощо) призначені для використання в господарській діяльності.

Проте, слід кинути сюди свою ложку дьогтю. Адже на відміну від вимог податківців, Податковий кодекс вимагає інформувати не щодо всього і вся, а лише **щодо об'єктів оподаткування (майна та дій), визначених згідно відповідного розділу Податкового кодексу.**

З цього випливає, що податківці, перш ніж визначити довідник об'єктів оподаткування, мали б дати відповідь на запитання – в яких розділах Податкового кодексу йдеться про майно та дії, які могли б визначатись об'єктами оподаткування. На нашу думку, – ідеально це:

- транспортні засоби (оскільки є збір за першу реєстрацію транспортного засобу);
- земельні ділянки (оскільки є плата за землю).

Вважаємо, що такий підхід визначення об'єктів оподаткування слід використовувати при оскарженні штрафних санкцій, накладених на суб'єктів господарювання за «порушення» порядку подання Ф.20- ОПП.

2) Подання ф. 20-ОПП розповсюджується **на всіх платників податків**, – юридичних осіб (резидентів та нерезидентів), їх відокремлені підрозділи та постійні представництва нерезидентів, а також самозайнятих осіб (п. 1.5. Порядку).

Це значить, що не тільки юридичні особи, їх відокремлені підрозділи, але й підприємці та самозайняті особи – такі як адвокати, нотаріуси тощо мають обов'язок подання ф. 20-ОПП;

3) Ф. 20-ОПП подається в двох випадках:

3.1. на протязі 10 робочих днів **після його реєстрації, створення чи відкриття** (п. 8.4. Порядку).

Це значить, що інформуванню здійснюється не щодо будь-яких об'єктів, а лише щодо тих, що:

(а) можуть бути зареєстрованими за платником податків – наприклад, автомобіль (реєстрація ДАІ), земельна ділянка – після реєстрації прав власності тощо або

(б) можуть бути створені платником податків – наприклад, побудова будівлі, споруди (як-то створення радіо передавальної (трансляційної) вишки тощо) та ін. або

(в) можуть бути створені платником податків – наприклад, відкриття закладу торгівлі, громадського харчування, послуг, виробничого цеху чи будь-якого іншого відокремленого підрозділу тощо.

3.2. Ф. 20-ОПП слід подати також **у випадку зміни відомостей про об'єкт оподаткування, а саме: зміна типу, найменування, місцезнаходження або стану об'єкта оподаткування** (п. 8.5 Порядку). Граничного терміну (строку) подання інформації щодо цього випадку не встановлено.

4) Ф. 20-ОПП подається до органу державної податкової

служби за місцезнаходженням такого об'єкта (п. 8.4. Порядку).

Це значить, що:

(а) якщо об'єкт оподаткування знаходиться в іншому територіально-адміністративному районі, ніж сам платник податків, то перед поданням ф. 20-ОПП платнику податку слід стати на облік до органу податкової служби, в компетенції якої є відповідний територіально-адміністративний район за місцезнаходженням об'єкту оподаткування.

5) Податковий кодекс України містить наступну норму, що визначає відповідальність за неналежне подання Ф. 20-ОПП:

«Стаття 117. Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби

117.1. Неподання у строки та у випадках, передбачених цим Кодексом, заяв або документів для взяття на облік у відповідному органі державної податкової служби, реєстрації змін місцезнаходження чи внесення інших змін до своїх облікових даних, неподання виправлених документів для взяття на облік чи внесення змін, подання з помилками чи у неповному обсязі, неподання відомостей стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку та/або складення податкової звітності, відповідно до вимог встановлених цим Кодексом, –

тягнуть за собою накладення штрафу на самозайнятих осіб у розмірі 170 гривень, на юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичної особи чи юридичну особу, відповідальну за нарахування та сплату податків до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність, – 510 гривень».

Це значить, що:

(а) відповідальність передбачена не тільки за неподання ф.20-ОПП, але й за подання з помилками, або не в повному обсязі;

(б) відповідальність передбачена за порушення строків, передбачених Кодексом (нагадаємо, що строки подання 20-ОПП передбачені не Кодексом, а порядком, що визначає високу імовірність щодо оскарження застосованої відповідальності);

(в) відповідальність – не передбачена до посадових осіб суб'єкта господарювання;

(г) слід мати на увазі, що згідно з Підрозділом 10. ПКУ є певні звільнення для відповідальності:

«7. Штрафні санкції за порушення податкового законодавства за період з 1 січня по 30 червня 2011 року застосовуються у розмірі не більше 1 гривні за кожне порушення.»

А також:

« 6. Не застосовуються фінансові санкції до платників податку на прибуток підприємств та платників податків, що перейшли на загальну систему оподаткування, за порушення податкового законодавства за наслідками діяльності у другому – четвертому календарних кварталах 2011 року.»



Завантажити (переглянути) Документи:

Форма 20-ОПП

Довідник об'єктів оподаткування

Порядок обліку платників податків і зборів

Роман Задорожній,

Генеральний директор Універсальної

правночо-фінансової аутсорсингової компанії "ВІКТОРІЯ"

Якщо Вам цікава фахова, неупереджена бізнес-інформація,
приєднуйтеся до нас в fb

